

## *La valoración del coste de producción como una opción de práctica contable creativa*

GEMMA HERNANDO MOLINER  
Universidad de Cantabria

### **RESUMEN**

Por distintas razones, las empresas pueden adoptar prácticas contables creativas al elaborar la información contable obligatoria a fin de que ésta refleje la imagen económica y financiera deseada. Uno de los campos abonados para el desarrollo de tal creatividad es el que se refiere a la formación del coste de producción de ciertos activos, en virtud de lo dispuesto sobre ello en las correspondientes normas legales de contabilidad. En este trabajo se analizan las distintas opciones que existen actualmente al valorar el coste de producción para fines de contabilidad financiera, las consecuencias de cada una de tales opciones en las Cuentas Anuales, así como la conveniencia de utilizar una opción u otra atendiendo a su potencial uso en el ámbito interno de la empresa.

### **ABSTRACT**

Due to different reasons, companies can adopt creative accounting methods to prepare the obligatory accounting information, in order to reflect the economic and financial image, that we are looking for. One of the ways to develop that creativity is the formation of the cost production in certain assets, by reason of the accounting standards. This paper analyses the different options that nowadays exit to value the cost production with financial accounting purposes, the consequences of each one in the annual accounts and the convenience of use one or another option attending to its potential use within the internal environment of the company.

### **1. INTRODUCCIÓN**

La valoración del coste de producción puede manifestarse como una práctica de contabilidad creativa desarrollada en muchas empresas. El pre-

sente artículo pretende examinar si efectivamente existen razones para realizar dicha afirmación a la luz de las propias características del proceso de cálculo de los costes de producción y mediante la interpretación de la normativa contable vigente en este campo.

Tras dicho examen se deducen las opciones que tiene la empresa en cuanto al modelo de cálculo de los costes de producción apto para la elaboración de las Cuentas Anuales. El plantear que tales modelos de cálculo de costes se inscriban dentro de un sistema de costes para la gestión nos da paso al estudio de la compatibilidad de sistemas de costes para fines externos y para fines internos.

Y así, tras analizar la decisión empresarial de diseñar e implantar un sistema de costes para la gestión, se trata de averiguar cuál es el grado de respuesta que los posibles sistemas de información para la gestión tendrían para los fines externos de elaboración de las Cuentas Anuales.

## **2. LA VALORACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN EN LA CONTABILIDAD**

La valoración del coste de producción de los bienes obtenidos de un proceso de transformación económica es un objetivo de cálculo compartido por la contabilidad general (obligatoriedad del principio de precio de adquisición) y la contabilidad de costes. En tanto las empresas dispongan de un sistema contable de costes dicha tarea es responsabilidad de la contabilidad interna, que puede realizar distintas valoraciones del coste de producción atendiendo a las distintas finalidades observables (valoración de las existencias y de los bienes elaborados por sí misma para la elaboración de las Cuentas Anuales; valoración de costes, rendimientos, márgenes y resultados para la planificación, control y toma de decisiones gerenciales) en la empresa. En efecto, tal como se señala en el Documento n.º 1 de Principios de contabilidad de gestión de AECA, hoy se acepta mayoritariamente la conveniencia de diseñar y utilizar varios modelos de cálculo de costes según las diferentes necesidades de información relevante para la gestión.

Así, cuando la contabilidad de costes debe atender a los propósitos de gestión, la ausencia de normativa legal confiere a esta rama contable de ámbito interno una libertad absoluta en el uso de técnicas y métodos de cálculo del coste. Sin embargo, cuando la valoración del coste de producción determinado por la contabilidad de costes repercute externamente en la elaboración de las Cuentas Anuales, se imponen unas restricciones en el modelo de cálculo derivadas de los principios y normas de valoración de la contabilidad general.

El modelo de cálculo del coste de producción de los activos para la elaboración de las Cuentas Anuales, atenderá a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), el cual se refiere a ello en su quinta parte, concretamente en la 2.<sup>a</sup> Norma de Valoración relativa al inmovilizado material y en la 13.<sup>a</sup> Norma de Valoración relativa a las existencias.

Según dicha normativa, tanto en el caso de valoración de las existencias de productos (terminados, semiterminados y en curso) como en el de valoración de los bienes fabricados o contruidos por la propia empresa para su inmovilizado material, el coste de producción será el resultado de sumar los siguientes conceptos:

- a) El precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el cual se obtiene añadiendo al importe facturado por el proveedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los materiales se hallen en almacén (transporte, aduanas, seguros, etc.) y los impuestos indirectos no recuperables directamente del fisco.
- b) Los (demás) costes directamente imputables a los bienes.
- c) La parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.
- d) En el coste de producción del inmovilizado material, se pueden incluir los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento de los bienes, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena destinada a financiar la fabricación.

Veamos cuáles son las restricciones efectivas que impone tal normativa mediante un análisis de la misma y por tanto, si existe la posibilidad —y qué posibilidades— de prácticas contables creativas en relación a la valoración del coste de producción.

### **3. LA VALORACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN COMO UNA OPCIÓN DE CONTABILIDAD CREATIVA**

Entendemos la contabilidad creativa como la distorsión de una imagen económico-financiera ajustada a la realidad para mostrar otra imagen que conviene reflejar en las Cuentas Anuales, aplicando la normativa contable vigente pero haciendo uso de la libertad de criterios, la subjetividad o la ambigüedad existente en la misma. Obviamente, las razones de la conveniencia para la empresa de este tipo de prácticas contables, son múltiples y diversas (obtención de préstamos, política de dividendos, posibles fusiones y

absorciones, etc.) pero lo que posibilita su existencia son las características tanto del objeto (la normativa legal contable) como del sujeto (los individuos).

Por lo que se refiere al comportamiento humano como razón de ser de estas prácticas contables, Laínez y Callao (1999) indican aspectos tales como los valores culturales, la competitividad, la visión del fraude y la actitud ante las presiones del entorno. La principal motivación para ejercer estas prácticas es, a mi entender, la razón del fraude fiscal en tanto las Cuentas Anuales representan el punto de referencia para el fisco<sup>1</sup>.

Como características de las normas contables que originan la práctica contable creativa, los anteriores autores señalan entre otras, las siguientes: la discrecionalidad en la aplicación de los principios de contabilidad obligatorios, la indeterminación del concepto de imagen fiel, los criterios que introducen ciertas dosis de subjetividad, los criterios cuya aplicación requiere la realización de estimaciones, la flexibilidad en determinados criterios que permiten diversas alternativas contables para reflejar un mismo hecho u operación, la existencia de áreas deficientemente reguladas, etc.

Parece claro que la manipulación contable ha de considerarse como una práctica no deseable, por lo que cuanto se haga para luchar contra ello es bueno para la sociedad como usuario principal que es de la información contable externa. Ahora bien, al igual que hiciera Pont (1994) con el problema del fraude fiscal, se pueden diferenciar dos concepciones de la manipulación contable. En primer término, la manipulación contable que se ha denominado en este texto como contabilidad creativa en tanto se vale de la propia normativa contable para presentar la imagen económico-financiera que más conviene reflejar a la empresa en un momento dado y donde el contable simplemente desarrolla su saber profesional. Por otra parte, la manipulación contable que podemos designar como ingeniería contable en la que se tergiversa la normativa contable al servicio en general, del fraude fiscal, poniendo el saber contable al servicio de aquél.

Tras esta breve delimitación de la contabilidad creativa, puede plantearse la cuestión de si la valoración del coste de producción es una opción de práctica contable creativa en las empresas. Como se justifica a continuación, la respuesta afirmativa a dicha cuestión se apoya, tanto en la influencia del valor de coste de producción de ciertos bienes en el resultado y en la valoración patrimonial de la empresa, como en la posibilidad de calcular

---

<sup>1</sup> Al asumir la conexión entre la práctica de contabilidad creativa y el problema del fraude fiscal, consideramos que se pueden extrapolar como causas de la primera las razones de la existencia del fraude fiscal. Un análisis de esto último ha sido realizado por el profesor Pont (1994) diferenciando en el fenómeno del fraude, aquél que obedece a actitudes reflexivas de resistencia al pago de impuestos justificado por el comportamiento de los poderes públicos, de la evasión impositiva motivada por la pura especulación.

distintos valores del coste de producción que respeten la normativa contable al efecto.

### **3.1. La repercusión del valor de coste de producción en el balance de situación y en la cuenta de resultados**

Para observar la relación valor de coste de producción-resultados-valor patrimonial, es preciso diferenciar los dos tipos de activos susceptibles de valorarse según el coste de producción, esto es, las existencias transformadas y el inmovilizado construido por la propia empresa.

En el primer caso, el valor del coste de producción de los artículos obtenidos en el período puede seguir dos caminos diferentes según se vendan o queden inventariados —almacenados o en proceso— al cierre del ejercicio contable, afectando al resultado del período y al valor del activo —en general— circulante respectivamente, e incidiendo tanto en la cuenta de resultados como en el balance de situación. En el segundo caso, el valor del coste de producción de los bienes de inmovilizado material si bien afecta al valor del activo fijo mientras permanece en el balance hasta el momento de su enajenación o baja, también incide vía amortización en los resultados de los períodos correspondientes a la vida útil estimada de tales bienes.

Por lo tanto, la valoración del coste de producción, tanto de las existencias como del inmovilizado, afecta a los resultados y al valor patrimonial posibilitando la distorsión de los ratios de diagnóstico de la situación económico-financiera determinados a través de los estados contables financieros.

### **3.2. La posibilidad de obtener distintas cifras de coste de producción**

En cuanto a la posibilidad de calcular distintos valores del coste de producción que respeten la normativa contable al efecto, veamos las razones de este hecho y las opciones que existen para ello.

#### **3.2.1. La subjetividad como cualidad inherente del cálculo de los costes de producción**

La información contable se reviste del atributo de utilidad o valor para sus usuarios que posee cualquier conjunto de datos al transformarse en información, así como de un segundo atributo que es su imperfección. Como tal, la contabilidad habrá de buscar un compromiso entre estas dos cualidades que define para cada subsistema de la contabilidad empresarial en fun-

ción de sus finalidades y de sus usuarios principales. Así, mientras la información contable externa se elabora primando la objetividad sobre la utilidad en el ámbito interno de la contabilidad se otorga prioridad a la utilidad de la información. Por lo que se refiere a su imperfección, la subjetividad o arbitrariedad es un rasgo inherente en cualquier proceso de medición de los costes, en tanto es preciso elegir a lo largo de tal proceso aquellos métodos o procedimientos —entre todos los posibles— que se consideren justos y razonables, especialmente para la asignación de los costes indirectos. La *National Accounting Association* (1957) señalaba que “la elección de una base de asignación se puede justificar racionalmente pero no puede demostrarse que es más válida que otra apelando a ningún proceso objetivo, no es posible verificarla objetivamente”.

Si bien la subjetividad es una cualidad inherente a cualquier modelo de cálculo de los costes, hay que tratar de disminuir el grado de arbitrariedad que incorpora, máxime si el resultado de sus mediciones tiene una repercusión en los estados financieros de la contabilidad externa. En el contexto de los sistemas de costes, las fuentes de discrepancias en la valoración de los costes de producción se observan en los actos de: periodificar algunos costes (por ejemplo, el coste de amortización), el tratamiento de algunos costes directos como costes indirectos por resultar antieconómica la medición de su consumo individualizado, la valoración de las salidas de los inventarios y la asignación de los costes indirectos a los productos o servicios.

Esta última es la más importante fuente de discrepancias en tanto éstas se originan principalmente donde haya una mayor posibilidad de elección entre criterios o métodos alternativos. Así, las valoraciones de coste obtenidas tras el proceso de asignación de los costes indirectos, difieren en función del método de imputación empleado para los costes indirectos, (inorgánico u orgánico), de la perspectiva temporal de los datos utilizados (históricos o predeterminados) así como del método de acumulación aplicado (costes por pedidos o costes por procesos). Si se aplica una metodología de imputación orgánica, los aspectos que son fuente de mayores discrepancias en las valoraciones obtenidas son: el número de centros de coste definidos, los criterios y métodos empleados en la localización de los costes indirectos (reparto primario y liquidación interna de centros de coste) y los criterios y métodos aplicados en la imputación de los costes indirectos de los centros principales de producción a los productos.

Todo método de reparto de los costes indirectos presume una proporcionalidad entre el coste a repartir y la unidad base de reparto, tratando de expresar la relación causal coste-objetivo de coste. En consecuencia, la potencial distorsión de los costes de producción calculados proviene no tanto de la asignación de los costes variables indirectos de producción como de los costes indirectos fijos de producción, por cuanto el volumen de actividad que se tome como base de reparto es fuente de discrepancias. Asimismo,

mo los casos de producción conjunta conllevan la aplicación de métodos especiales de reparto de los costes conjuntos que suelen incorporar un alto grado de arbitrariedad. Tal como señala Iglesias (1995) los costes indirectos fijos de producción presentan problemas de asignación a los productos por la dificultad de establecer una relación causal entre dichos costes y los diferentes productos que se fabrican en una empresa, e igualmente, porque muchos de tales costes son comunes a varios productos y cualquier criterio de asignación de los costes comunes entre productos ha de ser necesariamente arbitrario.

### 3.2.2. *La interpretación de la normativa contable en materia de coste de producción*

Si bien el proceso de cálculo de costes para la toma de decisiones gerenciales ha de gozar de autonomía a la hora de seleccionar los criterios, métodos y procedimientos que resulten más apropiados para cada caso, el proceso de medición de los costes de producción para la elaboración de las Cuentas Anuales debiera estar lo más acotado posible si atendemos a las características de objetividad y verificabilidad que se buscan en el ámbito externo de la contabilidad.

Sin embargo, de la lectura de la normativa contable española en materia de coste de producción (PGC, normas de valoración 2.<sup>a</sup> y 13.<sup>a</sup>) se pueden realizar las siguientes reflexiones:

Según la citada normativa, todos los costes directos se deben afectar al coste de producción, tanto los costes variables como los costes fijos. Estos últimos costes aún cuando se identifican de forma inequívoca con un determinado tipo de producto no es posible establecer la relación funcional que liga el consumo del factor productivo con el volumen de producción, por lo que en la práctica se suelen tratar como costes indirectos. La inclusión de los costes fijos directos presenta el problema común a todos los costes fijos, relacionado con el volumen de actividad o de producción que se tome como base de reparto entre los bienes fabricados. Las soluciones que suelen aplicarse para solucionar dicho problema son: el método de costes normalizados y la técnica de imputación racional.

Respecto a los costes indirectos, el PGC indica que deberá añadirse al coste de producción “la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación”. Como costes indirectos a los bienes fabricados y que son imputables a los mismos han de entenderse los asociados a la realización de actividades ligadas al proceso productivo en sentido estricto (costes de aprovisionamiento, transformación y funciones de apoyo a las anteriores). Preciso es matizar, que se entienden

excluidos en dicho conjunto de costes: los costes de subactividad (costes de producción correspondientes a la capacidad productiva ociosa en el período), los costes de comercialización y administración general, así como los de naturaleza financiera, excepción hecha de los intereses de préstamos que financien la producción de inmovilizado y en los términos previstos en la normativa.

Puesto que el párrafo citado del PGC sólo dice "...de los costes", pudiera tergiversarse el mismo a fin de plantear la posibilidad de considerar imputables a los bienes fabricados, *todos* los costes indirectos de producción o sólo *una parte* de los mismos (los costes indirectos variables), admitiendo por tanto la posibilidad de aplicar tanto un método de coste completo como de coste variable. Sin embargo hemos de entender que, la concepción del coste de producción implícita en el texto del PGC es la del coste completo, ya que ni tan siquiera se indica a título informativo la separación de los costes según su comportamiento respecto al nivel de actividad que constituye el fundamento de los modelos de coste variable.

Por lo que se refiere a "...la parte que razonablemente corresponda...", tal como hemos comentado anteriormente, para determinar esta porción de costes existen casi tantos criterios de reparto justificables racionalmente como contables de gestión, sin que ninguno de ellos pueda verificarse objetivamente. Por lo tanto, la amplia libertad que otorga la norma en este punto es inevitable, si bien en el contexto de un sistema de costes puede acotarse en función de la metodología de imputación y acumulación de los costes indirectos de producción, lo cual se ha obviado en el PGC actual tras la desaparición del grupo 9 del PGC anterior.

Por otra parte, si atendemos a los principios de contabilidad generalmente aceptados, los costes de producción para la elaboración de las Cuentas Anuales se deben determinar a su valor histórico. Sin embargo, ello no implica que necesariamente se haya de aplicar el método de costes históricos, en tanto se puedan utilizar otros métodos de costes que introducen parcial (método de costes normalizados y técnica de imputación racional) o totalmente (método de costes estándares) la predeterminación en sus cálculos permitiendo el cálculo de los valores históricos de coste de producción al cierre del ejercicio contable, mediante los oportunos ajustes en las desviaciones correspondientes.

El modelo de coste estándar en cuanto a su aplicación para valorar el coste de producción para las Cuentas Anuales no es admitido por el PGC, si bien la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1992) en su Documento n.º 8 de Principios Contables, lo considera admisible para el caso de las existencias "siempre que los resultados de su aplicación sean similares a los obtenidos mediante la aplicación estricta del coste histórico". Igualmente, la Norma Internacional de Contabilidad número 2, en su párrafo 27, permite su utilización siempre que los



resultados se aproximen y sean consistentes con la obligatoriedad de valorar las existencias al coste histórico o al valor neto de realización si éste fuera menor.

En cuanto a la incorporación de los gastos financieros derivados de préstamos destinados a financiar la producción en el valor del coste de producción, el PGC sólo contempla esta posibilidad en el caso de producción de bienes de inmovilizado y siempre y cuando los intereses se refieran al período de fabricación. Por lo tanto, existe libertad para repercutir estos intereses durante el período de fabricación (vía gastos financieros) o durante el período de amortización del bien (vía gastos de amortización), afectando en un caso al resultado financiero de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y en el otro caso, al resultado de explotación de la misma. Por lo tanto, la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y los análisis de la misma, estarán condicionados por la opción elegida en cuanto a la activación de los intereses en las partidas de inmovilizado.

Por lo que se refiere a los costes financieros asociados a la producción de las existencias transformadas, el PGC no permite su inclusión en el coste de producción, por entender que el período de fabricación es generalmente breve y los costes financieros asociados de escasa importancia relativa. Sin embargo, la justificación anterior no se sostiene si pensamos en algunos tipos de explotación en los que sus procesos normales de fabricación son muy amplios y por tanto los costes financieros comportan un importe más elevado. En estos casos, tal como indica AECA (1992) en su Documento n.º 8 de Principios Contables, podría justificarse la inclusión del coste de financiación del proceso fabril en el coste de producción de las existencias transformadas, cuando se trate de productos diferenciables cuyo período de elaboración se prolongue más de un año y siempre que no se presenten dudas sobre su recuperabilidad<sup>2</sup>, haciendo constar este hecho en la memoria.

---

<sup>2</sup> La norma profesional emitida por AECA en la relación a las existencias, recoge como principales características de la operación de inclusión de los gastos financieros en el coste de producción de las existencias, las siguientes: a) Se incluirán en el coste de las existencias los gastos incurridos por la disposición de capitales ajenos en el período de fabricación, siempre que tales capitales hayan sido captados para ser aplicados a las mismas, incluidos los gastos financieros procedentes de operaciones con pago aplazado; b) en ningún caso el coste de los productos superará el valor de mercado de los mismos, debiéndose proceder a realizar los ajustes pertinentes en caso contrario; c) No se podrán cargar intereses después de que los productos estén terminados y listos para la venta, ni en los períodos en los que cese la producción por demoras o ineficiencias de carácter no habitual en la empresa; d) en la inclusión en el activo de los gastos financieros puede usarse un tipo efectivo medio de interés, o bien activar únicamente los intereses correspondientes a los fondos obtenidos específicamente para financiar la producción de cada bien en cuestión; y e) la cuantía máxima a incluir en el activo no podrá superar el total de gastos financieros incurridos en el período.

### *3.3.3. Modelos de cálculo de costes aplicables para valorar el coste de producción en la elaboración de las Cuentas Anuales*

Considerando lo expuesto en los anteriores epígrafes, podemos delimitar distintas configuraciones posibles del modelo de cálculo de costes aplicable para valorar el coste de producción de los bienes producidos, ya sea para su venta o para formar parte del inmovilizado de la empresa, cuando su finalidad sea elaborar las Cuentas Anuales.

Partiendo de la metodología de formación del coste, se debe aplicar el método de coste completo o de coste de absorción hasta el nivel de productos fabricados, es decir, el coste completo industrial; si bien nada impide que la asignación de los costes indirectos se realice sin considerar la estructura organizativa de la empresa (sistemas de costes inorgánicos), considerando dicha estructura (sistemas de costes orgánicos) o considerando el mapa de actividades (sistemas de costes basados en actividades).

En cualquier caso ha de determinarse un valor histórico del coste de producción, si bien al modelo de coste completo histórico existen otras alternativas igualmente aplicables en el contexto de las Cuentas Anuales.

Por un lado, aquellos métodos que perfeccionan dicho modelo por la rectificación que se realiza en los costes fijos de producción, tales como el método de costes normalizados y la técnica de imputación racional. En el primero se asigna a la producción fabricada una porción de costes indirectos resultante de multiplicar el volumen de producción real por un coeficiente predeterminado de costes indirectos, determinado éste según un presupuesto de costes indirectos y un nivel de actividad normal o previsto. La técnica de imputación racional consiste en incluir en el coste de producción todos los costes variables —directos e indirectos— por su utilización efectiva y los costes fijos corregidos teniendo en cuenta la relación entre el nivel de actividad real y el nivel de actividad normal o previsto. En ambos casos se introduce un cierto grado de predeterminación en el modelo de costes históricos, situándose entre dicho modelo y el modelo de costes estándares. Por lo tanto, para ajustar las valoraciones obtenidas del coste de producción en los modelos de costes normalizados y de imputación racional, será preciso realizar unos ajustes por las subaplicaciones o sobreaplicaciones de los costes.

Por otro lado, el método de costes estándares implica predeterminar todos los costes considerando una norma de eficiencia técnica y económica. Como ya señalamos el PGC no admite la valoración a costes predeterminados, si bien, cuando la empresa disponga de un sistema de costes predeterminados, puede utilizarlo a los efectos que nos ocupan; siempre que al cierre del ejercicio se proceda a reconstruir el valor de coste de producción histórico realizando los ajustes correspondientes por las desviaciones en costes estándares.

#### **4. LA IMPLANTACION DE SISTEMAS DE COSTES UTILIZABLES PARA VALORAR LA PRODUCCIÓN CON FINES DE GESTIÓN Y DE CONTABILIDAD FINANCIERA**

En los últimos años ha podido observarse un crecimiento en el número de empresas que disponen de un sistema de costes<sup>3</sup> como la parte más importante de su sistema de contabilidad de gestión. Sin embargo, la principal finalidad de dichos sistemas de costes no es, en general, la valoración del coste de producción para la elaboración de las Cuentas Anuales sino el suministro de información relevante para la gestión (planificación, control y toma de decisiones).

En muchos casos empresariales, la necesidad de más —sobre nuevas variables— y mejor —con mayor grado de precisión— información, ha obligado a estudiar los posibles sistemas de información alternativos que puedan satisfacer los propósitos concretos que aquélla posea, manifestándose como especialmente relevantes los sistemas de costes. El estudio de los posibles sistemas de información para la gestión deberá abordarse evaluando la nueva información que ofrece cada opción, en términos de coste-beneficio.

En particular, cuando se evalúa un proyecto de implantación de un nuevo sistema contable de gestión; habrá de valorarse el coste de disponer de la nueva información (coste de implantación y mantenimiento del sistema) y, el beneficio potencial que ofrece la nueva información en los procesos decisionales, para una unidad económica determinada. En estos casos, los costes son fácilmente predecibles y cuantificables, de tal forma que la dificultad principal reside en la cuantificación de los beneficios, siendo esta vertiente del análisis la más sujeta a las opiniones del evaluador<sup>4</sup>. Como en

---

<sup>3</sup> Uno de los estudios llevados a cabo sobre la práctica de la contabilidad de costes y de gestión en la empresa española y que se manifiesta en el sentido apuntado en el texto, es el realizado por AECA y dirigido por el profesor Montesinos en 1994. Igualmente, el departamento de Administración de Empresas de la Universidad de Cantabria ha llevado a cabo una investigación dirigida por el profesor Martínez García sobre los sistemas de contabilidad de gestión en la empresa industrial cántabra en la que se obtienen los mismos resultados que en el citado estudio de AECA en cuanto a las finalidades del sistema de información para la gestión. La mayoría de empresas señalaba entre los objetivos de su sistema contable de gestión la valoración del coste de producción para fines de contabilidad financiera pero, en general, se le otorgaba a este objetivo la menor importancia.

<sup>4</sup> La dificultad inherente a la cuantificación de los beneficios potenciales de la información, puede resolverse en muchos casos con una evaluación subjetiva poco rigurosa por parte de una sola persona, sea éste el responsable financiero o similar. Procediendo de esa forma, se corre el riesgo de que dicha evaluación sea poco realista, al depender en exceso de los conocimientos, habilidades, experiencia y actitud frente al cambio del evaluador; y en definitiva, debilita la confianza de adoptar la decisión más idónea para una organización determinada. Las ideas preconcebidas de sobrevaloración o infravaloración de un determinado instrumento de contabilidad de gestión, los juicios de valor previos, la falta de un conocimiento profundo so-

todo análisis decisional, se han de intentar cuantificar todas las variables posibles; y se establecerá la importancia relativa que tienen los factores cuantitativos en relación a los no cuantitativos que puedan existir.

Asimismo, es necesario resaltar que más allá de los aspectos técnicos relacionados con la calidad de la nueva información, resulta esencial la consideración de aspectos conductuales y de comportamiento organizativos cuando se evalúe el proyecto de implantar un sistema de costes por primera vez o cambiar el existente, en tanto pueden afectar a la comunicación eficaz y al uso apropiado de la información en una organización concreta.

Bajo este enfoque, la conveniencia de implantar un sistema contable de gestión se verá acrecentada si atiende al mayor número de propósitos posibles, entendiendo que en dicho sistema contable de gestión se pueden desarrollar diversos modelos de costes que respondan a las distintas finalidades. En este sentido y dadas las características actuales de la empresa y su entorno, pueden observarse dos opciones genéricas.

Las empresas con una estructura organizativa clásica, funcional y con competencias personales marcadas por la jerarquía, donde la mano de obra y/o la maquinaria representan el factor productivo de mayor peso relativo, suelen desarrollar un sistema de costes completos — ya sea por procesos, por órdenes de fabricación o mixto— con imputación orgánica por centros de costes (que suelen identificar con los centros de responsabilidad) y a costes predeterminados. Este sistema de costes es útil no sólo para valorar el coste de la producción sino para la planificación y control de los costes de producción. Sin embargo, para la toma de muchas de sus decisiones gerenciales relacionadas con el ámbito productivo requieren realizar la separación de las cargas en fijas y variables según su comportamiento respecto al nivel de actividad, que o bien desemboca en el diseño de un segundo modelo de coste variable perfeccionado o evolucionado (donde tanto los costes variables como los costes fijos directos o propios se incorporan a los costes de producción y costes finales) o en la realización de un análisis coste-volumen de operaciones-beneficio.

Por otra parte, en las empresas más innovadoras que han reorganizado sus procesos productivos automatizándolos y adoptando sistemas de fabricación flexibles, que han diversificado su producción y adoptado nuevas fi-

---

bre el modelo contable que se considere, la falta de puesta al día de los contables de gestión de una empresa sobre las nuevas técnicas que se ofertan desde la teoría, el temor y la resistencia a cambiar la forma en que se vienen haciendo las cosas en este terreno, etc.; son algunas de las razones por las cuales un director financiero o un responsable de costes, puede desechar la idea de modificar el sistema contable de gestión cuando ello no es lo más conveniente para su organización. Las “excusas” explícitas no coinciden generalmente con las razones que acabamos de apuntar y así, el elevado coste de implantación de un nuevo sistema contable de gestión, se aduce generalmente como una de las causas de no llevar a cabo tal cambio en la organización.

los filosofías de gestión, se ha observado un auge en los últimos años en la implantación de sistemas de costes y de gestión basados en las actividades (sistemas ABC&M Activity Based Cost and Management Systems).

Estos sistemas contables de gestión además de servir para valorar el coste de los productos y servicios, presentan una notable potencialidad en tanto ofrecen una representación de la empresa mediante el análisis de las actividades que se efectúa en los mismos, el cual suministrará información de cómo las actividades se están realizando y cómo los recursos se están empleando, que puede ser útil para propósitos diversos tales como: el cálculo de los costes de los productos u otros objetos de coste (familias de productos, clientes, segmentos de mercado, etc.), el control de los costes de todas las áreas funcionales de la empresa, la gestión mediante la mejora continua en la realización del proceso, la presupuestación e incluso, para el diseño y reingeniería organizativos.

Como puede observarse, cualquiera de las dos opciones genéricas de sistema de costes para la gestión es apta para determinar el valor de coste de la producción obtenida admisible para la confección de las Cuentas Anuales, estando de acuerdo con Ripoll (1992) al entender que la utilización de los sistemas de costes tradicionales, y de aquéllos que se han desarrollado en la presente década, son perfectamente utilizables en la obtención de la valoración del coste de producción para fines externos.

#### **4. CONCLUSIONES**

La valoración del coste de producción es un objetivo de cálculo compartido por la contabilidad de costes y la contabilidad financiera. El cálculo del coste de producción, tanto de las existencias de productos como del activo inmovilizado, debe realizarse de acuerdo con la normativa contable vigente, la cual deja una amplia libertad en cuanto a los métodos, criterios y procedimientos a aplicar en la imputación y acumulación de costes. Ello, unido a la subjetividad inherente en cualquier proceso de cálculo de costes, abre una puerta importante a la manipulación de las cifras contenidas en el Balance y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Sin duda, este hecho puede representar un problema al auditor de las cuentas anuales que ante la dificultad de comprobar la valoración del coste de producción asignada a ciertos activos ha de optar por aplicar el principio contable de uniformidad, comprobando simplemente que no se observen cambios significativos de un ejercicio a otro y que el método de cálculo de costes empleado aparezca reflejado en la Memoria.

Por otra parte, la libertad existente en la normativa contable en cuanto a la aplicación la metodología de cálculo de costes, posibilita que las empresas puedan utilizar la información obtenida en sus sistemas de costes para

la gestión, ya sea directamente o tras pequeños ajustes, con la finalidad de elaborar sus Cuentas Anuales.

## BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1992): "Documento n.º 8. Existencias", *Principios Contables*, Madrid.
- IGLESIAS SÁNCHEZ, J. L. (1995): "Los costes indirectos fijos de producción. Su consideración como costes del producto y su control", *Partida Doble*, n.º 59, pp. 51-59.
- LÁINEZ GADEA, J. A. y CALLAO GASTÓN, S. (1999): *Contabilidad creativa*, Cívitas, Madrid.
- PONT MESTRES, M. (1994): "Las causas del fraude fiscal", *Management & Empresa*, n.º 15, pp. 50-54.
- RIPOLL FELIU, V. M. (1992): "La valoración del coste de producción", *Partida Doble*, n.º 22, pp. 4-15.